

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

Studijní program: B 6208 - Ekonomika a management
Studijní obor: 6208R085 Podniková ekonomika

Vývoj nepřímých daní v ČR

Evolution of indirect Taxes in the Czech Republic

BP – PE – KFÚ 2005 06

PETR DVOŘÁČEK

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, KFÚ

Konzultant : Ing. Olga Čmelíková, Finanční úřad Liberec

Počet stran 55
Datum odevzdání 20. května 2005

Počet příloh 7

PROHLÁŠENÍ

Byl jsem seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 - školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

Datum: 8. května 2005

Podpis:

RESUMÉ

Tato bakalářská práce se zabývá vývojem nepřímých daní na území České republiky od vzniku samostatného Československa až do dnešních dní.

V úvodu práce je stručně popsána daňová soustava, která v současnosti v České republice zajišťuje příjmy státního rozpočtu.

Následující část zachycuje vývoj nepřímých daní od roku 1918. Tato část je rozdělena na období První republiky, období od druhé světové války po revoluci v roce 1989, kdy došlo v naší zemi k politickým zvrátům a k návratu k tržnímu hospodářství a změny od roku 1989 do daňové reformy v roce 1993.

Navazující část bakalářské práce popisuje reformu daňové soustavy a zavedení daně z přidané hodnoty a spotřebních daní v roce 1993. Pro značnou obsáhlost tématu se práce dále zabývá pouze daní z přidané hodnoty. Vývoj zachycený v této práci končí zákonem o DPH při vstupu do EU a poslední provedenou novelou k 1. lednu 2005.

Závěr obsahuje stručné zhodnocení vývoje nepřímých daní.

SUMMARY

This bachelor work deals with the evolution of indirect taxes in the territory of the Czech Republic from the establishment of independent Czechoslovakia till the present days.

In the introduction of this work there is a brief description of the tax system, which presently ensures incomes of the state budget.

The following part describes the evolution of indirect taxes since 1918. This part is divided into the era of the First Republic, the era from the Second World War to 1989, when political changes and comeback to the market economy were realised in our country and the changes from 1989 to the tax reformation in 1993.

The next part of the work deals with the reformation of the tax system and implementation of value added tax and consumer taxes in 1993. Because of the great extent of this topic the work further deals only with the value added tax. The evolution illustrated in this work ends with the value added tax law just before our admission to the EU and with the last novel valid from the 1st January 2005.

The conclusion contains short estimation of the evolution of indirect taxes.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň

Daň z obratu

Daň z přidané hodnoty

Harmonizace

Nepřímá daň

Odpočet daně

Plátce daně

Přepychová daň

Přímá daň

Směrnice EU

Spotřební daně

Tax

Sales and Turnover Tax

Value Added Tax

Harmonization

Indirect Tax

Tax Deduction

Tax Payer

Luxury Tax

Direct Tax

Directive

Consumer Taxes

OBSAH

1. ÚVOD	str. 11
2. DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY	str. 13
2.1. Daň z příjmů právnických osob a daň z příjmu fyzických osob	str. 14
2.1.1. Daň z příjmu právnických osob	str. 14
2.2. Daň z přidané hodnoty	str. 15
2.3. Spotřební daně	str. 16
2.4. Daň silniční	str. 16
2.5. Daň z nemovitosti	str. 16
2.6. Daň z převodu nemovitostí	str. 17
2.7. Daň dědická a darovací	str. 17
3. HISTORIE NEPŘÍMÝCH DANÍ	str. 18
3.1. Nepřímé daně za První republiky	str. 19
3.1.1. Daň z obratu	str. 19
3.1.2. Daň přepychová	str. 22
3.2. Vývoj v letech 1945 až 1952	str. 23
3.2.1. Všeobecná daň	str. 24
3.3. Vývoj od roku 1953 do roku 1966	str. 25
3.4. Vývoj po roce 1967	str. 27
3.5. Vývoj nepřímých daní po roce 1970	str. 28
3.5.1. Hlavní úkoly daně z obratu	str. 29
4. TRANSFORMACE DAŇOVÉHO SYSTÉMU	
PO ROCE 1989	str. 30
4.1. Změna daně z obratu v roce 1991	str. 30
4.2. Zákon o DPH z roku 1993	str. 33
4.2.1. Základní principy systému daně z přidané hodnoty	str. 35

4.3. Novela zákona o DPH z roku 1995	str. 37
4.4. Změny po novele v roce 1998	str. 38
4.5. Novela v roce 2000	str. 40
4.6. Novela v roce 2003	str. 42
5. ZÁKON O DPH Z KVĚTNA 2004	str. 45
5.1. Změny DPH po vstupu do EU	str. 50
6. ZÁVĚR	str. 52

SEZNAM ZKRATEK

apod.	a podobně
č.	číslo
ČR	Česká republika
ČSFR	Česko Slovenská federativní republika
ČSSR	Československá socialistická republika
DIČ	daňové identifikační číslo
Doc.	docent
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FS	Federální shromáždění
Kč	koruna česká
Kčs	koruna československá
Sb.	sbírky
SR	Slovenská republika
tj.	to je
tzv.	tak zvaný

1. ÚVOD

Za mnoha událostmi, v lidské historii můžeme z určitého úhlu pohledu vidět vliv daní a daňové problematiky. Daně existovaly prakticky od doby, kdy začaly vznikat organizované státy. Již v Bibli se můžeme dočíst, že desátá část úrody by měla být dána stranou k účelům přerozdělení a k podpoře kněžstva.

Daně představují transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k sektoru veřejnému. Daně poskytují státu prostředky k financování různých veřejných potřeb. Z toho je patrné, že daně jako takové jsou pro fungování státu velice důležité a dotýkají se bezprostředně každého člověka i podnikatelského subjektu.

Zatímco před rokem 1989 byly pro tehdejší Československou ekonomiku významnější daně přímé, především daň z příjmu, po bouřlivých ekonomických změnách nastolených po politickém zlomu na přelomu osmdesátých a devadesátých let, se do popředí významnosti a také výnosnosti postupně dostaly daně nepřímé. Daň z přidané hodnoty se postupem času stala daní u níž je každoročně zaznamenáván výběr největšího objemu finančních prostředků.

Na rozdíl od přímých daní, které fungují stále na téměř nezměněném principu, procházely daně nepřímé v průběhu historie Československa a České republiky překotnými změnami a to již od roku 1921, kdy byl přijat zákon 321/1921 Sb., o všeobecné dani z obratu a z pracovních výkonů a o dani přepychové. Od té doby nepřímé daně procházely neustálými obměnami i díky změnám politických poměrů.

Po sametové revoluci se daňová oblast opět začala upravovat do podoby odpovídající tržnímu hospodářství. V roce 1993 došlo k jedné z největších změn, kdy vešel v účinnost nový zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní v České a Slovenské Federativní Republice a ke všem daním byly přijaty nové zákony. Byly také stanoveny procesní principy výběru daní zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

K největší změně došlo v oblasti nepřímých daní, kdy daň z obratu byla nahrazena daní z přidané hodnoty a daněmi spotřebními. V průběhu devadesátých let byly nepřímé daně i daň z příjmů mnohokrát novelizovány.

Zákon o DPH byl v průběhu 90. let až do roku 2003 novelizován celkem dvaadvacetkrát, v některých případech se jednalo o dílčí nebo technické změny. Významné novely byly přijaty k 1.1. 1995, k 1.1. 1998, k 1.4. 2000 a k 1.10. 2003.

K 1.5. 2004 se naše země stala členem EU. To přineslo našemu státu obrovské ekonomické možnosti, ale zároveň také řadu závazků, jimiž je ČR jako členský stát vázána. Od 1.5. 2004 byl přijat zcela nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jehož cílem bylo provést změny, které by odstranily odlišnosti uplatňování DPH oproti závazným směrnici a praxi obvyklé v zemích EU. Tímto zákonem tedy byla přijata v ČR legislativa v oblasti DPH, která je v souladu s předpisy EU.

Oblast daně z přidané hodnoty je upravena především Šestou směrnicí Rady Evropských společenství ze dne 17.května 1977 (77/388/EHS), která byla několikrát novelizována. Ustanovení této směrnice jsou většinou promítnuta do našeho zákona o DPH s výjimkou oblastí, v nichž Česká republika vyjednala výjimku, resp. přechodné období po datu vstupu do EU (výše limitu obratu pro povinnou registraci, snížená sazba daně u tepla a bytové výstavby).

Tím však vývoj daňové politiky uplatňované v naší zemi zdaleka nekončí, neboť na stole jsou další novelizační návrhy, kterými se má výše zmíněný zákon zdokonalovat a harmonizovat s legislativou Evropské unie. Jelikož naše daňová politika od vstupu České republiky do EU podléhá společnému komunitární rozhodování je nabíledni, že s tím, jak bude EU unifikovat jednotlivé národní daňové systémy, bude i ten český procházet neustálými změnami. První novela zákona o DPH již nabyla účinnosti od 1.1.2005.

Tato práce by měla postihnout co možná nejširší historický vývoj nepřímých daní na našem území a zachytit nejvýznamnější změny v oblasti nepřímých daní.

2. DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY

Daňová soustava České republiky byla ustanovena zákonem č.212/1992 Sb., o soustavě daní.

Základní členění daní v České republice lze provést z hlediska jejich vazby na důchod poplatníka. A to na daně přímé a nepřímé.

Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže převést na jiný subjekt. Jedná se především o daně z důchodů a o daně majetkové.

U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Mezi daně nepřímé řadíme daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty, daně dovozní a také cla.

Současná daňová soustava ČR byla zavedena k 1. lednu 1993. Daňové subjekty v ČR podléhají následujícím daním:

Tabulka č. 1: Daňová soustava ČR

Daň	Sazba daně
• <i>Daň z příjmů právnických osob</i>	28 % (2004), 26% (2005), 24% (2006)
• <i>Daň z příjmů fyzických osob</i>	15 - 32 %
• <i>Daň z přidané hodnoty</i>	5 % (snížená) nebo 19 % (základní) 1993 - 1994 - 23% 1995 - 2004 - 22%
• <i>Spotřební daň</i>	podle druhu zboží (uhlovodíková paliva a maziva, líh a lihoviny, pivo, víno, tabákové výrobky)
• <i>Silniční daň</i>	- osobní automobily: 1 200 - 4 200 Kč, - nákladní vozidla: 1 800 - 50 400 Kč
• <i>Daň z nemovitostí</i>	podle druhu, umístění a účelu nemovitosti
• <i>Daň z převodu nemovitostí</i>	3 %
• <i>Daň dědická a darovací</i>	od 1% do 40 % podle příbuzenského poměru

Zdroj: Daňové zákony

2.1. DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB A DAŇ Z PŘÍJMU FYZICKÝCH OSOB

Daň z příjmů je v České republice upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Této dani podléhají všichni **čeští daňoví rezidenti** z hlediska všech příjmů dosažených kdekoli na světě. **Daňoví nerezidenti** této dani podléhají pouze z hlediska všech příjmů dosažených v ČR.

Daňový domicil je určen dvěma kritérii.

Daňovým rezidentem je podle nich fyzická osoba:

- mající trvalý pobyt v ČR (bydlištěm na území České republiky se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat), případně zdržující se obvykle v ČR (tj. pobývajících v ČR nejméně 183 dní v daném kalendářním roce);

Právníká osoba:

- mající sídlo nebo organizační složku v ČR.

2.1.1. DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB

Daň z příjmů právnických osob se vybírá z příjmů plynoucích ze zdrojů jak na území ČR tak i v zahraničí u právnických osob majících sídlo na území ČR. U zahraničních firem, které nemají sídlo na území ČR se zdaňují pouze příjmy ze zdrojů na území ČR. Základ daně se vypočítá z příjmů firmy, které se upraví podle zákona. Ten vymezuje položky osvobozené od daně, položky snižující základ daně atd.

Sazba daně pro rok 2004 byla 28 %, v roce 2005 je 26% (§ 21 zákona o DPPO) a v roce 2006 by měla být 24%.

2.2. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Dani z přidané hodnoty podléhají:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku
- zboží dovážené do České republiky
- pořízení zboží z jiného členského státu EU osobou povinnou k dani

Zdanitelná plnění v České republice zahrnují: poskytování služeb, dodání zboží, převody práv hospodaření a převody nemovitostí, budov a zařízení (skladové zásoby jsou považovány za zboží), atd.

DPH podléhá zboží z dovozu i zboží vyvážené do zahraničí ke zpracování a posléze vrácené do ČR. Do konce roku 2004 daň z dovozu vybíraly celní úřady. Od 1. ledna 2005 přešel výběr daní při dovozu zboží také na finanční úřady a celní úřady vybírají při dovozu pouze clo. Od 1.5. 2004 došlo ke změně v dovozu z jiných členských států EU, v tomto případě se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu EU a DPH z tohoto pořízení vybírají finanční úřady.

Některá zdanitelná plnění poskytovaná v tuzemsku jsou od daně osvobozena: např. finanční činnosti, pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby, sociální pomoc a další (bez nároku na odpočet daně).

Vývoz zboží a dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno (jedná se o plnění s nárokem na odpočet daně).

Daň z přidané hodnoty má dvě sazby:

- **základní sazba 19 %**
- **snížená sazba 5 %**

Základní sazba se uplatňuje u zboží i služeb, s výjimkami uvedenými v příloze č.1 a 2 a s výjimkami uvedenými v jiných ustanoveních zákona.

Všechny osoby povinné k dani (fyzické i právnické osoby), jejichž obrat za nejbližších nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců přesáhne částku 1.000.000 Kč se musí zaregistrovat jako plátcí DPH u finančního úřadu. Zdaňovacím obdobím je buď jeden měsíc nebo jedno čtvrtletí.

2.3. SPOTŘEBNÍ DANĚ

-zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních (1.1.1993 až 31.12.2003), v platném znění

-zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (účinný od 1.1.2004)

Tato daň se vybírá z uhlovodíkových paliv a maziv, lihu a destilátů, piva, vína a tabákových výrobků, jež jsou vyráběny nebo dováženy do České republiky. Daň se počítá jako pevná částka za měrnou jednotku daného produktu a platí ji výrobce nebo dovozce.

2.4. DAŇ SILNIČNÍ

-zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění

Daň silniční je splatná za vozidla s registračními značkami České republiky nebo registrovaná v zahraničí a dovezená do ČR za účelem podnikání. Daň se vypočítá podle zdvihového objemu motoru u osobních vozidel, nebo podle největší povolené hmotnosti a počtu náprav u ostatních užitkových vozidel. U vozidel s českými registračními značkami užívaných k podnikání nebo k jiné podobné činnosti v České republice se sazba daně pohybuje od 1 200,- Kč (u vozidel se zdvihovým objemem motoru do 800 cm³) do 50 400,- Kč (u těžkotonážních vozidel s celkovou hmotností přesahující 36 tun); zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Vozidla splňující emisní limity EURO jsou zdaňována sníženou sazbou. Plátcí daně musejí podat přiznání k této dani za předcházející zdaňovací období (kalendářní rok) do 31.ledna.

2.5. DAŇ Z NEMOVITOSTI

-zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v platném znění

Daň z nemovitosti tvoří daň z pozemků a daň ze staveb na území ČR. Daň z nemovitosti je obecně splatná jednou ročně registrovaným vlastníkem pozemku či budov; ve zvláštních případech je poplatníkem daně uživatel. Všichni poplatníci daně musejí podat daňová přiznání příslušným správcům daně do 31. ledna prvního zdaňovacího období (kalendářní rok). Daň z pozemků je vybírána z parcel zapsaných v katastru nemovitostí a platí ji vlastník nebo uživatel.

Daň ze staveb se vypočítává podle zastavěné plochy: 1, 5 nebo 10 Kč za m² u nebytových prostor a 1, 3 nebo 4 Kč za m² u obytných domů. Tato částka se zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží. V zastavěných oblastech se jak daň z pozemku, tak daň z budov, násobí koeficientem, jež zohledňuje charakter lokality.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění upravuje takzvané trojdaní. A to:

2.6. DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

Daň z převodu nemovitostí se vybírá jednotnou sazbou 3 % z prodejní ceny nemovitosti, případně z ceny obvyklé tržní, pokud je tato vyšší. Poplatníkem je prodávající (kupující je ručitelem).

2.7. DAŇ DĚDICKÁ A DAROVACÍ

Daň dědická je splatná v případě nabytí majetku dědictvím. Majetkem pro účely dědické daně jsou věci nemovité (pozemky, budovy), movité, cenné papíry apod. Nabytí nemovitého majetku, který se nachází na území České republiky, se zdaní bez ohledu na státní občanství nebo bydliště zůstavitele či dědice. Zdanění movitých věcí se provede v zásadě tehdy, pokud byl zůstavitel českým občanem a movitý majetek se nachází v tuzemsku.

Předmětem daně **darovací** je bezúplatné nabytí majetku. Pokud je nabyvatelem česká fyzická nebo právnická osoba, pak musí zaplatit daň darovací. Pokud je příjemcem daru cizinec, pak plátcem daně je český dárcce.

Pro výpočet daně dědické a daně darovací jsou osoby rozděleny do tří skupin vyjadřující vztah poplatníka k zůstaviteli, dárci nebo nabyvateli. [Zdroj: uvedené daňové zákony]

3. HISTORIE NEPŘÍMÝCH DANÍ

Předchůdci dnešních daní z prodeje a ze spotřeby - různé poplatky a daně placené obchodníky při vjezdu na určité území, při průjezdu územím nebo při obchodování na tržistiích - představují historicky vůbec nejstarší daně. Nejstarší z nich byla cla. Původně měly převážně naturální charakter a teprve s rozvojem peněžního hospodářství nabyly peněžní podoby.

Tyto daně měly postihovat obraty a zisky obchodníků, avšak přesouvaly se do cen, a tak se jejich faktickými plátcí stali spotřebitelé.

Později se vývoj těchto daní začal ubírat dvěma směry. Prvním z nich byl rozvoj tzv. akcízů, fungujících jako daně z právního převodu zboží. Vznikly z nich obrátové daně (daň z obratu), ukládané jako určitá procentní část z ceny obratu zboží. Vzhledem k tomu, že se jedno zboží stalo předmětem akcízů vícekrát-podle počtu převodů mezi obchodníky-musely být sazby relativně nízké; neboť po kumulaci několika zdanění bylo celkové zatížení obratu už tak dost velké.¹

Druhý směr znamenal rozvoj akcízů ve funkci daní spotřebních *selektivních*, týkajících se pouze vybraných druhů zboží. Z těchto akcízů se vyvinuly dnešní daně jednotkové, kdy je základem daně počet kusů, litrů nebo jiných fyzických jednotek. Během historického vývoje se předměty akcízů často střídaly. Tendencí bylo postupně ze zdanění vylučovat předměty nutné spotřeby. V českých zemích bylo ukládáno například posudné z piva,

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2003. ISBN 80-86395-84-7 str. 215

dávky z vína, z dobytka, cukru, ryb. Podobnou funkci jako akcíz plnil monopol tabákový, solní nebo výbušninový.

Za hospodářské krize ve 30. letech vznikaly v tehdejším Československu nové daně, například z droždí, z kypřících přípravků do pečiva, z umělých jedlých tuků, ze žárovek a z vodní síly. [10]

3.1. NEPŘÍMÉ DANĚ ZA PRVNÍ REPUBLIKY

Historicky významné zákony upravující výběr daně z obratu:

-zákon č. 658/1919 Sb., o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani přepychové

Tento zákon nabyl účinnosti dnem 1.1.1920 a zrušen byl 1.10.1921

-zákon č. 321/1921 Sb., o všeobecné dani z obratu a z pracovních výkonů a o dani přepychové

Tento zákon nabyl účinnosti 1.10.1921, měnil se jím zákon č. 658/1919 Sb. a zákon č. 70/1920 Sb. Zrušen byl k 31.12.1923

-zákon č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové

Zákon byl přijat Národním shromážděním republiky Česko-Slovenské. Účinnosti nabyl dnem 1.1.1924 a zrušen byl k 1.3.1946

3.1.1. DAŇ Z OBRATU

Předmětem daně byly zdanitelné dodávky, výkony, dovoz a vlastní spotřeba. Byly jí podrobeny úplatné tuzemské *dodávky a výkony* prováděné v jakékoli samostatné činnosti. Dále se jí zdaňoval dovoz všech předmětů kromě těch jejichž dovoz byl podroben dani přepychové. Ta byla upravena v Hlavě II. zákona číslo 268. Zajímavé bylo, že nařízením mohlo být stanoveno, že dovoz některých předmětů-zejména surovin, polotovarů nebo

strojů, které se v Česko-Slovensku nevyráběly vůbec nebo v dostatečném množství-nebyl této dani podroben.

Dani byly podrobeny *dodávky*, včetně pronájmů:

-movitých věcí hmotných, včetně vody, plynu, elektrického proudu apod.

-práv, která byly předmětem právního obchodu, zvláště práv autorských, z ochrany známek a vzorků a jiných výhradních práv (licencí, koncesí, provozních práv atd.). Dani podléhalo také, zavázal-li se někdo za úplatu něco dovolovat nebo trpět, něco nekonat nebo se něčeho zříci. Práva, která se zapisovala do veřejných knih o věcech nemovitých, dani nepodléhala.

Dani byly podrobeny : *výkony* všech druhů, prováděné v tuzemsku; především řemeslné a průmyslové zpracování dodaných hmot (surovin, polotovarů, tovarů), veškerá doprava a povoznictví, výkony stavebních a instalačních podniků, výkony samostatně provozovaných svobodných povolání (advokátů, notářů, lékařů, civilních inženýrů, škol hudebních a jazykových a jiných výchovných ústavů, pensionátů apod.), výkony hotelových podniků zahrnující podnikatelské pronajímání zařízených místností, zprostředkování práce, zprostředkování inkasa, přejímání věcí do úschovy, obstarávání peněžních obchodů a obchodů s cennými papíry, výkony bookmakerů, pořádání představení a zábav jakéhokoli druhu, výkony informačních kanceláří, holičů masérů atd.

Dodávky a výkony od daně osvobozené: Dani z obratu nebyly například podrobeny dobrovolné dražební prodeje mezi dědici k rozdělení dědictví, dodávky drahých kovů a jejich směsí k ražení peněz, dodávky předmětů státního monopolu. Další jsou vyjmenovány v § 4 zákona číslo 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové.

Plátcem daně byl:

I. tuzemský podnikatel a to ze zdanitelných dodávek a výkonů, které provedl, a to i když byly pouze příležitostné a nenáležely k oboru, kterým se podnik zabývá. Měl-li tuzemský podnikatel bydliště nebo sídlo v cizině, pokládaly se všechny zdanitelné dodávky a výkony, které provedl, za provedené jeho tuzemskou provozovnou.

II. Zahraniční podnikatel

- a) ze zdanitelných dodávek a výkonů, které uzavřel nebo provedl při přechodném pobytu v tuzemsku
- b) ze zdanitelných výkonů, které provedl v tuzemsku pomocnými silami

Další osoby, které mají povinnost platit daň jsou uvedeny v § 5 zákona č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové.

Daňový základ: Daň se vyměřovala z úplaty za dodávku nebo za zdanitelný výkon. Při dovozu se daň vyměřovala z úplaty, a kde jí nebylo, z obecné ceny dodávaného zboží. K úplatě nebo ceně se připočítávalo clo, dopravní výlohy k hranici a dávky vybírané z dodávaného zboží. Z daňového základu šlo vyloučit zásilací a pojišťovací výlohy, které dodavatel nebo poskytovatel výkonu prokazatelně hradil třetím osobám za příjemce dodávky nebo výkonu.

Daňová sazba: Daň činila 2% z úplaty za zdanitelné dodávky a výkony, nebo ceny tam, kde nebylo úplaty. Při dodávkách zemědělských výrobků, kromě ovoce cizího původu, dále při dodávkách mlýnských a pekařských výrobků, sýrů a jiných mléčných výrobků, při dodávkách jedlých rostlinných tuků, masa a masných výrobků kromě zvěřiny a ryb, činila daň 1% úplaty nebo ceny. Stejně daňové sazby platily i pro dovoz.

Výlohy na zabalení a za obal podléhaly téže daňové sazbě, jaké podléhal dodávaný nebo dovážený předmět.

V případech, kdy dani podléhal dovoz, mohla být místo procentuální sazby vybírána pevná sazba podle kusu, míry nebo váhy.

Při dodání předmětů podléhajících různé daňové sazbě, byla pro vyměření daně z paušální úplaty rozhodující sazba vyšší. Toto ustanovení platilo i pro dodání předmětů přepychových s nepřepychovými.

Vznik daňové povinnosti: Daňová povinnost vznikala zpravidla provedením dodávky nebo výkonu. Nárok státu na daň bylo však možné uplatnit zásadně teprve v době placení. Placením bylo rozuměno každé plnění, tudíž nejen placení hotovými penězi, ale i dobropisem, směnkou, šekem, převzetím dluhu postoupením pohledávky apod.

Výjimky z těchto zásad při nichž také vzniká daňová povinnost jsou uvedeny v druhém odstavci § 11 zákona č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové. [24]

3.1.2. DAŇ PŘEPYCHOVÁ

Touto daní se zdaňoval především dovoz všech přepychových předmětů. Seznam přepychových předmětů a výkonů vydala vláda. K tomuto účelu vyslechla obchodní a živnostenské komory, státní živnostenskou radu a zemědělské rady. Seznam byl pak vydán nařízením vlády.

Přepychovou daň byli povinni platit například:

při dovozu poplatník celní pohledávky; výrobce při dodávkách předmětů, které se zdaňovaly u výrobce; dodavatel při dodávkách, které se zdaňovaly v drobném prodeji. Dále při mimosoudních i soudních dražbách, dodavatel při dodávkách nepodnikatelů. U přepychových výkonů byl pak daň povinen platit ten, kdo výkon prováděl.

Daň přepychová z drobného prodeje přepychových předmětů, z přepychových výkonů, při dodávkách z dražeb a z dodávek nepodnikatelů činila 10% úplaty nebo ceny. Kde se tato daň vybírala u výrobce nebo při dovozu činila 12%. Snížená daň přepychová (do které spadaly především předměty, které nešlo užít jinak než k veřejným, vědeckým, vyučovacím, bohoslužebným, léčebným nebo technickým účelům) činila 2% z úplaty nebo ceny.

S koncem platnosti zákona č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové jsou spojeny určité nejasnosti. Zákon pozbyl účinnosti dnem 31. prosince 1941, byl však zrušen až 1. března 1946. Z dostupných materiálů se mi podařilo zjistit, že za Protektorátu Čechy a Morava bylo vydáno vládní nařízení č. 315/1940 Sb., Vlády Protektorátu Čechy a Morava,

jímž se vydávala další ustanovení o dani z obratu. Na Slovensku byl v této době přijat zákon č. 268/1941 Sl.z. Snemu Slovenskej republiky, kterým se měnila a prodlužovala účinnost zákona o dani z obratu a dani prepychovej.

Po válce se náš stát vrátil k předválečné legislativě a zákon č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové byl opět používán až do roku 1946, kdy byl nahrazen zákonem č. 31/1946 Sb., Prozatímního národního shromáždění o dani z obratu. Ten upravoval (a obnovoval) daň z obratu a daň přepychovou. Schválen byl 21. února 1946 s účinností od 1. března 1946. Zrušen byl 1. ledna 1949. [24]

3.2. VÝVOJ V LETECH 1945 AŽ 1952

Po osvobození Československa v květnu 1945 převzal nový stát v podstatě starou daňovou soustavu předmnichovské republiky. Byly odstraněny okupační předpisy a provedeny některé nejnutnější úpravy vyvolané politickými a hospodářskými změnami. Jednalo se hlavně o změny daňových sazeb.

Zákonem č. 31/1946 Sb. bylo s účinností od 1. března 1946 obnoveno na celém státním území Československa právo o dani z obratu o sazbách 3% (normální sazba), 1% (pouze u některých výrobků a 5% (u podniků filiálkového typu).

V podstatě tak byla obnovena daňová soustava vytvořená v době První republiky. To však nevyhovovalo politické reprezentaci směřující k socialismu. Z tohoto důvodu stanovila Komunistická strana Československa na svém VIII. sjezdu v březnu 1946 požadavek vytvoření nového daňového systému. Tento požadavek se stal součástí programu vlády Národní fronty. Říkalo se v něm: „Zásadou je, aby daňový systém byl jednoduchý, přehledný a každému poplatníkovi srozumitelný a aby sociálně spravedlivě rozděloval veřejná břemena.

Pro cíle komunistů bylo významné zavedení daně z předmětů zbytné spotřeby, tzv. přepychové daně (zákonem č. 200/1947 Sb.), která se vybírala z určitých spotřebních předmětů a to sazbami od 10 až do 100% z prodejní ceny. Tato daň postihovala občany,

kteří nakupovali přepychové zboží a tím odčerpávala jejich kupní sílu. Byla zaměřena proti majetným vrstvám a plnila tak „třídní funkci“.

Přeměna daňové soustavy pokračovala po 25. únoru 1948, který fakticky znamenal začátek absolutní moci Komunistické strany Československa. [12]

3.2.1. VŠEOBECNÁ DAŇ

Od 1. ledna 1949 byla zrušena dosavadní soustava nepřímých daní a byla zavedena jedna **všeobecná daň**. Bylo tak učiněno zákonem ze dne 21. prosince 1948 č. 283/1948 Sb., který byl o rok později novelizován zákonem ze dne 7. prosince 1949 č. 263/1949 Sb., o všeobecné dani nákupní.

Všeobecné dani nákupní podléhalo zásadně všechno zboží, které bylo uvedeno v daňovém sazebníku. Zdanění se vztahovalo na konečný (finální) výrobek a provádělo se jen v jednom stupni. Zpočátku se daň vybírala u výrobků a jen tam, kde byla vybudována dokonalá forma distribuce. Daň se vybírala v tom článku distribučního řetězce, kde to bylo technicky nejjednodušší, nejčastěji tedy ve velkoobchodě. Pro převody surovin a polotovarů ve výrobě až do zhotovení konečného produktu byl zaveden odběr zboží bez daně - tzv. daňově vázaný oběh. Daňově vázaný oběh končil přechodem zboží z výrobního sektoru do obchodu. Tímto přechodem začínal daňově volný oběh. Zboží tedy obíhalo již s daní. Zboží dovážené za zahraničí bylo podrobeno stejnému daňovému režimu jako zboží tuzemské výroby. Vývoz pak dani nepodléhal.

Sazby daně byly uvedeny v sazebníku, který se skládal ze čtyř částí.

Část A platila pro pravidelné vybírání daně. Předmětem zdanění byl spotřebitelský nákup zboží a výkonů uvedených v této části sazebníku. **Část B** byla určena pro paušální výběr daně u soukromých a družstevních výrobních podniků a podniků služeb. Pro paušální výběr daně u zemědělců platila **část C**. **Částí D** byl upraven výběr daně z přepravních a s přepravou souvisejících výkonů a z výkonů spedičních a skladištních, které byly prováděny za úplatu.

Všeobecná daň nahradila do té doby užívané nepřímé spotřební daně, daň z obratu, cenové vyrovnávací částky, přepychovou daň a bývalé státní monopoly. Přispěla tedy k technickému a administrativnímu zjednodušení nejen u finančních orgánů, ale i u poplatníků. Výběry všeobecné daně se staly hlavním příjmem státního rozpočtu. V roce 1949 dosáhlo tehdejší Československo prvního vyrovnaného rozpočtu od konce války. Údajně to bylo zásluhou zvýšení výroby a právě zavedením všeobecné daně. Ta tvořila 57% všech příjmů státního rozpočtu.

Všeobecná daň se stala regulátorem trhu a umožnila zavést volný trh vedle trhu vázaného, a tím omezila tzv. šmelinu se zbožím. Upevňovala měnu tím, že napomáhala odčerpávat tezaurované peníze. Tím, že umožňovala pracujícím vedle trhu vázaného kupovat též na volném trhu, měla povzbuzovat k vyšším výdělkům i ke zvyšování produktivity práce a výroby. [12]

3.3. VÝVOJ OD ROKU 1953 DO ROKU 1966

Daně, které byly zaváděny v průběhu poválečného období, odpovídaly potřebám tehdejšího Československého státu pouze v počátcích budování socialismu. V tomto období bylo hospodářství přizpůsobováno socialistické ideologii. Jednotlivé daně rychle zastarávaly a dostávaly se do rozporu s novými podmínkami „budování socialismu“. Zatímco v době svého zavedení byly považovány za pokrok, dostaly se později do rozporu s hospodářskou politikou Komunistické strany.

Ve snaze o přizpůsobení daňové soustavy měnící se politické a hospodářské situaci byly daňové předpisy stále doplňovány. To vedlo k tomu, že dosavadní systém daní se velmi zkomplikoval, stal se nepřehledným a těžkopádným.

Uvedené nedostatky dosavadní daňové soustavy měla odstranit jednorázová daňová reforma provedená k 1. lednu 1953, která uvedla československou daňovou soustavu do souladu s tehdejší ekonomickou a politickou situací. Šlo též o součást celkových příprav na zrušení vázaného trhu a jeho lístkového systému, k němuž došlo při „peněžní reformě“ k 1. červnu 1953.

Od 1. ledna 1953 byly všechny daně (kromě daně z literární a umělecké činnosti) zrušeny a byl zaveden nový systém daní, který vycházel z tehdejších ekonomických a politických poměrů.

Daň z obratu byla zavedena od 1. ledna 1953 zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu z 11. prosince 1952 namísto dosavadní všeobecné daně nákupní. Zákonem číslo 74/1952 Sb. byla zavedena daň z výkonů, která byla založena na stejných principech jako daň z obratu. Plátcí této daně byly podniky socialistického sektoru. Zdanitelným obratem byla cena, kterou podnik účtoval za zhotovení výrobku na zakázku, za opravy a správy věcí apod. sazby činily 1 až 20% z ceny výkonu.

Daň z výkonu byla zrušena s účinností od 1. ledna 1962 zákonem č. 67/1961 Sb., o zrušení daně z výkonů. Částka, které se dosud jako daň z výkonů započítávaly do cen oprav, služeb a prací, se staly součástí zisku nebo daně z obratu.

Od 1. ledna 1953 byla zákonem č. 77/1952 Sb. zavedena zemědělská daň. Ta měla v souladu s tehdejší hospodářskou politikou za úkol podporovat rozvoj a upevňování jednotných zemědělských družstev.

Toho bylo dosaženo různou zdaňovací sazbou. Zatímco základ daně se u všech poplatníků (soukromých rolníků i družstev) počítal stejně-pomocí průměrných norem výnosnosti na jeden hektar zemědělské půdy, sazby se výrazně lišily. Soukromě hospodařící zemědělci byly zdaňováni progresivně až do výše 40%. Jednotná zemědělská družstva vyšších typů se zdaňovala 3% (u III. typu) a 2% (u IV. typu) ze základu daně. U nižších typů jednotných zemědělských družstev (I. a II. typu) se daň vyměřovala jednotlivým členům progresivní sazbou. Jednalo se totiž o společnou práci, jejíž výsledky byly ještě rozdělovány podle rozlohy půdy vložené do družstva.

Postupující proces socializace v oblasti zemědělské výroby a přechod k velkovýrobě v jednotných zemědělských družstvech, zejména úprava výkupu a výkupních cen zemědělských výrobků, si vynutily novelizaci předpisů o zemědělské dani. S platností od 1. ledna 1960 byl vydán nový zákon č.50/1959 Sb., o zemědělské dani.

Zatímco stará úprava brala za základ daně spíše samotnou produkci, novelizací byly za základ daně stanoveny hrubé peněžní příjmy z rostlinné a živočišné výroby, z provozování pomocných hospodářství a přidružené výroby, příjmy za práce a služby a hodnota naturálií rozdělovaných členům družstva podle odpracovaných pracovních jednotek. Zemědělská daň se tak v podstatě přeměnila z daně nepřímé na přímou.

Sazby daně byly odstupňovány podle přírodních a výrobních podmínek a činily: v horské oblasti 1%, v bramborářsko-ovesné 1,5%, v bramborářské 3%, v řepářské 7% a kukuřičné 6%. Slevy na dani se poskytovaly družstvům v pohraničí, družstvům nově založeným a finančně slabým. Zákonem č.123/1962 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č.50/1959 Sb., o zemědělské dani, byly od 1. ledna 1963 nově upraveny sazby daně u družstev. V rámci výrobních oblastí bylo zavedeno rozpětí sazeb a maximální sazba byla zvýšena na 12%.

Od 1. ledna roku 1953 byla dřívější dávka ze zábav nahrazena zákonem č.81/1952 Sb. Daní z představení se zdaňoval příjem pořadatelů (organizací a jednotlivců) estrád, tanečních zábav, kolotočů, střelnice apod. za vstupné a z prodeje programů atd. Sazby se lišily dle druhu představení a byly ve výši od 5 do 40%. Tato daň byla zrušena zákonem č.79/1959 Sb. s účinností od 1. ledna 1960. [12]

3.4. VÝVOJ PO ROCE 1967

Od 1. ledna 1967 byla v zemědělství zavedena řada nových ekonomických nástrojů. V souvislosti s tím byla zákonem č.112/1966 Sb. s platností právě od 1. ledna 1967 zavedena nová zemědělská daň. Daň se odváděla ve dvou formách:

- a) formou pevně stanovené částky na 1 ha zemědělské půdy jako daň z pozemků
- b) formou pohyblivé částky závislé na výši dosaženého hrubého důchodu jako daň z důchodu Tato daň tak definitivně pozbyla svého původně nepřímého charakteru. [12]

3.5. VÝVOJ NEPŘÍMÝCH DANÍ PO ROCE 1970

Daň z obratu, která hrála v československém daňovém systému hlavní roli až do doby těsně po roce 1989, byla zavedena od 1. ledna 1953 zákonem č.73/1952 Sb., o dani z obratu. Nahradila tak tehdejšímu hospodářství již nevyhovující všeobecnou daň nákupní. Podrobnější úpravu daně z obratu obsahovala vyhláška ministerstva financí č.95/1967 Sb., kterou se prováděl zákon o dani z obratu, sazebník daně z obratu a zvláštní úpravy této daně pro jednotlivá odvětví národního hospodářství.

Tehdejším záměrem bylo část vytvořeného a realizovaného čistého důchodu společnosti odčerpat na financování celospolečenských potřeb. Zároveň však bylo nutné ekonomicky odůvodněnou část čistého důchodu společnosti podnikům ponechat k úhradě jejich vlastních potřeb. Vyžadoval to systém chozrasčotu¹ uplatňovaný tehdy v socialistických státních podnicích.

Čistý důchod společnosti v podnicích II. národohospodářské skupiny (Produkovaly výrobky spotřebního charakteru. Podniky I. národohospodářské skupiny naproti tomu vyráběly výrobní prostředky. - pozn. autora) se rozděloval na dvě základní části: a) zisk a b) daň z obratu. Proto se tento systém nazýval též dvoukanálový.

Daň z obratu se na rozdíl od odvodů ze zisku vyznačovala zejména těmito charakteristickými rysy:

1. Daň z obratu tvořila *pevně stanovenou část* ceny každého výrobku. Každý podnik, který příslušný druh výrobku vyráběl a prodával, musel tuto pevně stanovenou část ceny odvést do státního rozpočtu bez ohledu na výši vlastních nákladů, které však ovlivňovaly výši zisku - a tím i odvodů ze zisku do státního rozpočtu.
2. Daň z obratu se *vázala na výrobek*. Byla diferencována podle jednotlivých druhů a skupin výrobků, ale byla jednotná pro všechny výrobce. Naproti tomu odvod ze zisku nebyl diferencován podle jednotlivých druhů výrobků, ale měl globální charakter, vázal se na celkový zisk podniku.

¹ Socialistická metoda hospodaření vyžadující, aby se výdaje podniků hradily z jejich vlastních příjmů, aby byla zajištěna hmotná zainteresovanost a odpovědnost podniku i jeho pracovníků za výsledky hospodaření.

3. Daň z obratu se jako pevně stanovená část ceny odváděla z každého výrobku *pouze jednou*, a to bez ohledu na to, kolika články výrobek na své cestě od výrobce ke spotřebiteli procházel. Tato zásada jediného zdanění výrobku neboli jednorázovosti neplatila u odvodů ze zisku, které se prováděly ve všech výrobních a obchodních podnicích, jimiž výrobky procházely.

4. Daň z obratu se odváděla pouze z výrobků *spotřební povahy*, kdežto výrobní prostředky dani z obratu zpravidla nepodléhaly. Naproti tomu zisk a odvody ze zisku se uplatňují u všech výrobků. [12]

3.5.1. HLAVNÍ ÚKOLY DANĚ Z OBRATU

Základním úkolem daně z obratu byl úkol centralizační (fiskální). Ten vyplýval z nutnosti centralizovat převážný díl čistého důchodu společnosti ve státním rozpočtu. Hlavním cílem bylo **zajistit** pravidelné a stabilní **příjmy do státního rozpočtu**.

Tabulka č. 2: Vývoj absolutního výnosu daně z obratu a jejího podílu na celkových příjmech státního rozpočtu ČSSR.

Rok	1953	1960	1964	1967	1969	1971	1972
Absolutní výnos daně [mld Kčs]	44,3	45,4	49,4	39,0	46,7	50,8	53,1
Podíl na celkových příjmech SR [%]	51	44	38	27	27	24	25

Zdroj: Vlastní tvorba dle [12]

Pokles podílu daně z obratu na celkových příjmech státního rozpočtu mezi lety 1953 a 1972 byl podle Doc. F. Picmause způsoben tím, že tempo růstu výnosu daně z obratu bylo pomalejší než tempo růstu objemu státního rozpočtu. Ten se zvýšil cca o 150%. Z toho lze tedy jednoduše odvodit, že přímé zdanění rostlo vyšším tempem. Propad výnosu v roce 1967 je následkem zvýšení hladiny velkoobchodních cen k 1. lednu 1967 asi o 30%.

Dalším úkolem daně z obratu bylo **ovlivňovat výrobu a spotřebu**. Daň z obratu byla diferencována podle jednotlivých druhů výrobků. Jejím úkolem bylo odčerpát u jednotlivých druhů výrobků takovou část čistého důchodu, aby jejich rentabilita byla v souladu s ekonomickými zájmy a potřebami nejen podniků, ale i společnosti.

Tabulka č. 3: Ovlivňování výroby a spotřeby pomocí daně z obrátu:

	Výrobek			
	A	B	C	D
Vlastní náklady	100	120	125	140
Zisk	2	6	10	14
Rentabilita [%]	2	5	8	10
Velkoobchodní cena	102	126	135	154
Daň z obrátu	204	126	27	-
Daňové zatížení VC [%]	200	100	20	-
Obchodní cena	306	252	162	154

Zdroj: Vlastní tvorba dle [12]

Příklad ukazuje výraznou preferenci výrobků C a D. Spotřebitel je nízkou cenou hmotně zainteresován na jejich spotřebě a výrobce vyšší rentabilitou na jejich výrobě. [12]

Daň z obrátu se následně používala až do konce éry socialismu v Československu a s nutnými úpravami ještě několik následujících let.

4. TRANSFORMACE DAŇOVÉHO SYSTÉMU PO ROCE 1989

Změny našeho hospodářství v souvislosti se změnami politickými si vynutily zásadní úpravu daňové soustavy a následné reformy, kdy daň z obrátu byla nahrazena daní z přidané hodnoty a daněmi spotřebními.

4.1. ZMĚNA DANĚ Z OBRÁTU V ROCE 1991

Kromě dvou základních pilířů systémových změn, kterými byly liberalizace cen a zahraničního obchodu a privatizace státního (veřejného) kapitálu, byl při změnách v našem hospodářství vytvářen i širší institucionální rámec tržní ekonomiky. Jednalo se zejména o daňovou reformu, vytvoření „dvoupatrového“ bankovního systému (oddělením komerčních bank od centrální banky), kapitálového trhu a právního rámce podnikání.

Vzhledem k měnícím se ekonomickým podmínkám byl pro oblast nepřímých daní schválen zákon č.107/1990 Sb., kterým byly s účinností od 1. května 1990 provedeny změny a doplnění zákona č.73/1952 Sb., o dani z obratu.¹ Na novelu tohoto zákona navazovala s účinností od 1. ledna 1991 vyhláška federálního ministerstva financí č.560/1990 Sb., kterou se prováděl zákon o dani z obratu a s účinností od 1. ledna 1991 byl vydán nový Sazebník daně z obratu. [13]

V oblasti daně z obratu byla k 1. lednu 1991 provedena řada závažných změn. V souvislosti s přechodem k liberalizaci cen byly dosud platné značně diferencované sazby daně z obratu sjednoceny do čtyř daňových pásem (0, 12, 22, 32%). Dodatková daň byla úplně zrušena. Mimo čtyři nová pásma bylo pro některé výrobky stanoveno zvláštní zdanění. Jednalo se zejména ty výrobky, u nichž se v budoucnu uvažovalo o stanovení spotřebních daní. Například šlo tedy o pohonné hmoty a oleje, drahé kovy, kávu, čaj, víno, líh a alkoholické nápoje, pivo.

Řada dalších opatření a změn byla provedena v návaznosti na tyto změny i v Sazebníku daně z obratu platném od 1. ledna 1991 a v daňovém hlášení.¹ Přes všechny tyto změny však tehdejší soustava nevyhovovala potřebám přechodu k tržnímu hospodářství a zejména plnému uplatnění tržní ekonomiky.

Tato částečně modifikovaná daňová soustava byla zachována do konce roku 1992, kdy byla v rámci komplexní daňové reformy nahrazena novou soustavou nepřímých daní, která byla založena na dani z přidané hodnoty a na spotřebních daních.

Plátcí daně z obratu byli kromě podniků uvedených v § 2 příslušného zákona - například státní podniky, zemědělská, spotřební, bytová a jiná družstva - především soukromí podnikatelé zapsaní do podnikového rejstříku. Podnikatel s ročním obratem min. 540 000,- Kč a zaměstnávající 25 a více zaměstnanců musel být zapsán do podnikového rejstříku. Pokud podnikatel nesplňoval některé kritérium, mohl se přesto na základě svého rozhodnutí do podnikového rejstříku zapsat a stal se tak také plátcem daně z obratu.

¹ PITNER, L. *Daň z obratu*. 1. vyd. Praha: Obchodně ekonomické služby Praha, 1991 str. 5

Soukromí podnikatelé zapsaní v rejstříku měli veškerá práva a povinnosti jako podniky a organizace:

- byli plátcí daně z obratu,
- pro výrobní spotřebu nakupovali za ceny bez daně z obratu,
- při prodeji svých výrobků občanům a v dalších případech, kdy vznikl zdanitelný obrat odváděli daň.

Dani podléhal obrat z prodeje, který vznikl vyhotovením faktury nebo jiného dokladu o prodeji nebo vnitropodnikovém použití zboží. Pro účely tehdejší legislativní úpravy byl prodejem i převod zboží do vlastní maloobchodní prodejny. Předmětem daně tedy bylo zboží vlastní výroby, zboží vlastního nákupu, tedy zboží nakoupené za ceny bez daně, vnitropodnikové použití zboží v případech, kdy tak vyhláškou či sazebníkem určil ministr financí, zboží z dovozu, práce průmyslové povahy a výkony (opravy a údržba) za podmínek stanovených Sazebníkem daně z obratu.¹

Dani naopak nepodléhal obrat zboží prodaného do zahraničí (vývoz) a dovoz neobchodního zboží (prakticky dovoz zboží v rámci turistiky), které bylo zcela nebo částečně osvobozeno od cla. V případě uplatnění celní sazby, tato v sobě zahrnovala i daň z obratu.

Za zdanitelný obrat byla brána cena zboží na základě faktury nebo jiného dokladu o prodeji zboží nebo o vnitropodnikovém použití zboží.

Daň se stanovovala na základě sazeb uvedených v Sazebníku daně z obratu, který byl nedílnou součástí prováděcí vyhlášky k zákonu o dani z obratu. Sazby byly v Sazebníku stanoveny v % z prodejní ceny ve čtyřech pásmech - 0%, 12%, 22% a 32% viz tabulka. Podle Opatření federálního ministerstva financí ze dne 29. dubna 1991 byly provedeny změny a doplňky Sazebníku s účinností od 2. května 1991. sazby tak byly sníženy na 0%, 11%, 20% a 29%. [13]

¹ PITNER, L. *Daň z obratu*. 1. vyd. Praha: Obchodně ekonomické služby Praha, 1991 str. 12

Tabulka č. 4: Příklady zařazení zboží do sazeb daně z obrátu

Sazba 0%	Základní potraviny, pevná a plynná paliva, dodávky tepla, dětské ošacení, školní potřeby
Sazba 12%	Stavební hmoty, dřevařské výrobky, pokrmové tuky, peří
Sazba 22%	Tuky a rostlinné oleje, koření, hutní a chemické výrobky, nábytek, sklo a porcelán
Sazba 32%	Čokoláda, textil a oděvy, drogerie a kosmetika, elektrospotřebiče a armatury

Zdroj: Vlastní tvorba dle [9]

Příklad zdanění: Je-li například podnikem vykalkulovaná cena 100,- Kč (zahrnující náklady a zisk) a sazba daně je 20% z prodejní ceny, propočet ceny včetně daně se zjistí tak, že se 100,- Kč vynásobí % z ceny bez daně, tj. 25%, daň je tedy 25,- Kč a cena s daní je celkem 125,- Kč. S touto propočtovou cenou jde podnik do jednání. Pokud se s odběratelem dohodne na ceně 125,- Kč, odvede daň ve výši 25,- Kč. Daň se odvádí vždy až z konečně dohodnuté ceny.¹

Tabulka č. 5: Vývoj výnosů daně z obrátu a daňového zatížení v letech 1956 - 1989

Ukazatel/rok		1956	1965	1975	1989
Daň z obrátu v mld. Kč		44,7	51,3	66,6	74,7
Daň z obrátu v % z MC		46,8	38,6	25,5	9,6
Z toho:	potraviny	50,9	30,5	20,7	-6,2
	průmysl	41,9	48,8	29,4	23,0

Zdroj: Vlastní tvorba dle [8]

4.2. ZÁKON O DPH Z ROKU 1993

Přechod z plánovaného na tržní hospodářství si vyžádal zásadní reformu do té doby platného daňového systému. Před velkou daňovou reformou v roce 1993 existovala v tehdejší ČSFR jediná nepřímá daň, která byla uplatňována již od roku 1953 a byla poplatná systému řízení, ve kterém byla vytvořena. Tato daň zatěžovala především prodej

spotřebního zboží a jen velmi omezený okruh výkonů a služeb. Dani z obratu nepodléhalo zboží určené pro výrobní spotřebu, investice a vyvážené zboží. Plátcí daně byly podniky a organizace jmenovitě uvedené v zákonu o dani z obratu. Ostatní subjekty včetně podnikatelů nezapsaných v obchodním rejstříku, nakupovali za cenu s daní. [11]

Přes změny k 1. lednu 1991, jak v cenové, tak i v daňové oblasti, které znamenaly odstranění záporné daně z obratu a sjednocení všech dříve používaných diferencovaných sazeb do 4 pásem, nevyhovovala daň z obratu, jak podmínkám přechodu na tržní hospodářství, tak i jeho plnému uplatňování.²

Celková koncepce daňové reformy byla zpracována federálním ministerstvem financí ve spolupráci s ministerstvy financí České a Slovenské republiky. A schválena byla usnesením vlády již 2. srpna 1990. Postup daňové reformy a její věcná náplň byly projednány na zasedání Finanční rady ČSFR dne 22. dubna 1991. Zde byla potvrzena nebytnost legislativní úpravy nepřímých daní na federální úrovni a realizace nové daňové soustavy byla naplánována s účinností od 1. ledna 1993.¹

Federální ministerstvo financí ve spolupráci s ministerstvy financí ČR a SR vypracovalo návrh zákona o dani z přidané hodnoty. Návrh byl následně projednáván ve výborech Národních rad a Federálního shromáždění v říjnu 1991. Legislativní i věcné připomínky byly do návrhu zapracovány, avšak doporučení výborů FS uplatnit pouze jedinou sazbu daně dodrženo nebylo.

Návrh zákona byl zpracován ve spolupráci se zahraničními experty z Mezinárodního měnového fondu a Komise Evropských společenství. Návrh zákona byl též projednán v meziresortním připomínkovém řízení se všemi ústředními orgány federace, České a Slovenské republiky, svazy podnikatelů, odborovými svazy a dalšími orgány a institucemi.

Nahrazení daně z obratu systémem daně z přidané hodnoty doplněným o spotřební daně byl jedním z dominantních rysů nové daňové soustavy. Zavedení této daně v ČSFR

¹ PITNER, L. *Daň z obratu*. 1. vyd. Praha: Obchodně ekonomické služby Praha, 1991 str. 17

² -. *Daňové zákony IV*. 1. vyd. Jihlava: Nakladatelství Vilímek, 1992. ISBN 80-901296-3-3 str. 58, 57

představovalo nezbytný krok ke sblížení našeho systému nepřímých daní s daňovými mechanismy uplatňovanými zejména v zemích Evropských společenství. Tím došlo k odstranění jedné z administrativních bariér, které nám bránily plně se zapojit do celoevropského integračního procesu.

Zároveň s reformou vlastních daní vznikl nový systém pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení. Nová daňová soustava byla cíleně vybudována tak, aby netendovala k samovolnému zvyšování podílu daní na hrubém domácím produktu (tzv. daňové kvóty). Dalším významným výsledkem uskutečněné daňové reformy byl přesun daňového břemene z příjmů ke spotřebě. Správa daní byla z rozhodující části svěřena nově konstituovaným územním finančním orgánům a celním orgánům. [21]

4.2.1. ZÁKLADNÍ PRINCIPY SYSTÉMU DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň je svou podstatou nepřímou daní, kterou je zdaňován veškerý prodej zboží a služeb v každé fázi jejich výroby a distribuce. Do státního rozpočtu je odváděna postupně především prostřednictvím podnikatelů zaregistrovaných jako plátcí daně v pravidelných termínech za zdaňovací období. Ve skutečnosti však zatěžuje pouze konečného spotřebitele. [11]

Zdaňována je veškerá veřejná i soukromá spotřeba, vlastní spotřeba podnikatelů a spotřeba jeho blízkých osob. Zdaňován je také veškerý dovoz zboží a služeb, a to ve stejné výši, která platí pro tuzemsko. Vývoz naopak zdaňován není.

Daň nezatěžuje ani majetek ani důchod plátce daně. Daň je na rozdíl od daně z obrátu vybírána postupně a po částech pouze z té hodnoty, která byla v příslušné fázi přidána (tzv. přidaná hodnota) k ceně nakoupeného zboží či služby. Plátce daně použije jako základ pro výpočet daně cenu zboží či služby, za kterou ji skutečně prodá kupujícímu, ale bez daně. Zároveň mu vzniká nárok na odpočet daně, kterou zaplatil svým dodavatelům při nákupu zboží a služeb, které sám použil pro své podnikání. Vzniklé saldo daně, tj. rozdíl daní na výstupu a vstupu, je plátce daně povinen odvést do státního rozpočtu. [11]

Zdanění nepodléhá ve vazbě na mezinárodně uznávané standardy a doporučení VI. Směrnice Rady ES vývoz zboží a služeb. Podle těchto zásad jsou zboží a služby zdaňovány vždy v zemi spotřeby. Fakticky to tedy znamená, že veškerý dovoz je zdaněn stejně jako tuzemské dodávky. Vývoz je pak od daně osvobozen.

Na rozdíl od dřívějšího zdanění daní z obratu pouze v jednom stupni, bylo od roku 1993 zdaňováno DPH v každém stupni výroby nebo obchodu.

Při zavedení DPH v roce 1993 byly stanoveny dvě sazby daně (viz. § 16).

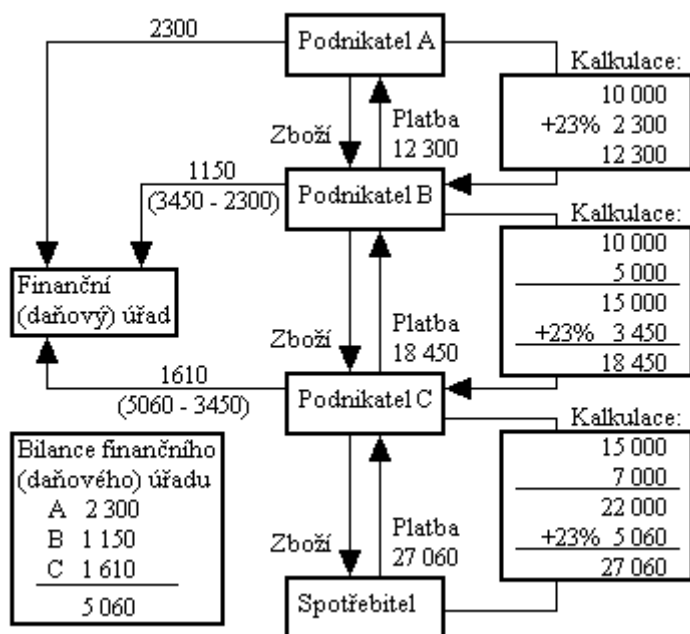
a) Sazba ve výši 23%, která se uplatňovala u zboží. U zboží uvedeného v příloze č. 1 zákona a u tepelné energie se však uplatňovala sazba 5%.

b) Sazba ve výši 5%, která se uplatňovala u služeb. U služeb a průmyslových prací výrobní povahy uvedených v příloze č. 2 zákona se pak uplatňovala sazba 23%.

Sazba daně u staveb a převodu a využití práv byla stanovena na 5%.

Obrat pro registraci plátce DPH: Plátcí se od roku 1993 staly osoby podléhající dani, jejichž obrat za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce přesáhl částku 1 500 000,- Kč. Osoby podléhající dani, jejichž obrat nepřesáhl tuto částku se mohly zaregistrovat dobrovolně.

Schéma č. 1: Postup zdaňování dodávek daní z přidané hodnoty na cestě od polotovaru ke spotřebiteli (absolutní údaje v Kč)



Zdroj: Vlastní tvorba dle [8]

4.3. NOVELA ZÁKONA O DPH Z ROKU 1995

Přijetím zákona č. 258/1994 Sb. byla od 1. ledna 1995 provedena další reforma zákona o DPH. Novelizace byla provedena především z důvodu přizpůsobení tohoto zákona fungování daně z přidané hodnoty v právu Evropské unie.

Nejpodstatnější změnou bylo snížení standardní (dnes základní) sazby daně z přidané hodnoty ze sazby 23% na sazbu 22%. Tento krok zapadal do koncepce postupného snižování daňového zatížení.

Druhou oblastí byly změny, které byly vyvolány klasifikačními změnami, zejména u služeb, a byly obsaženy v příloze číslo 2 výše uvedeného zákona. Úpravy byly vyvolány tím, že od 1. ledna 1994 začal platit nový klasifikační systém, tzv. standardní klasifikace produkce, a bylo nutné této změně přizpůsobit i zákon o dani z přidané hodnoty.

Třetí změnou bylo zpřesnění postupů při správě daní, aby se zjednodušila administrativní náročnost této správy jak u správců daně, tak i u daňových poplatníků. Dále bylo zrušeno osvobození, které se do té doby týkalo finančního pronájmu.

Do zákona o dani z přidané hodnoty byla touto novelou také doplněna příloha číslo 3, ve které byly uvedeny některé výrobky, které jsou stavebními nebo montážními pracemi zabudovány jako pevná část budovy a jsou zdaňovány základní sazbou 22%. Šlo například o elektrické přístroje pro vytápění místností, elektrické průtokové nebo zásobníkové ohřívače vody, antény apod. Cílem tohoto opatření bylo zamezit spekulacím a daňovým únikům.

V novele byly obsaženy i některé legislativně technické zpřesňující změny, které měly přispět ke zjednodušení daňové povinnosti a k lepší srozumitelnosti zákona. [18]

4.4. ZMĚNY PO NOVELE V ROCE 1998

Po tříleté přestávce došlo opět k novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty. Změny a doplňky zákona byly poslaneckou sněmovnou schváleny dne 8. července 1997 a Senátem pak dne 31. července 1997. Ve sbírce zákonů byl zákon publikován pod č.208/1997 Sb., novela vstoupila v platnost dnem 1. ledna 1998.

Změny a doplňky zákona o DPH byly provedeny z několika důvodů. Jedním z hlavních důvodů bylo zahájení postupného odstraňování rozdílů, které se ještě vyskytovaly u DPH mezi právní úpravou platnou v ČR a právní úpravou platnou pro členské země EU. Úmyslem nebylo odstranit tyto rozdíly najednou, skokem, ale postupně v období několika let upřesňovat, popřípadě doplňovat a harmonizovat znění zákona tak, aby k datu přijetí za člena vyhovovalo plně úpravě platné v EU.

Zásadním problémem, který úzce souvisel s otázkou sbližování práva ČR a EU v oblasti daně z přidané hodnoty a který výrazně ovlivnil projednávání a schvalování novely zákona již v připomínkovém řízení a samozřejmě zejména v Parlamentu, byl návrh na převedení pevných paliv, elektrické energie a plynu ze snížené sazby daně do sazby základní, tj. ze

sazby 5% platné před novelou do sazby 22%, která by byla pro tyto komodity platná po případném schválení v novele. Tento návrh byl jako součást novely schválen s tím, že součástí přechodných opatření je i ustanovení o provedení buď mimořádných odečtů k 31. prosinci 1997 nebo provedení propočtů spotřeby tak, aby vždy část spotřeby připadající na rok 1997 byla zdaněna sazbou 5% a spotřeba připadající na období po 1. lednu 1998 pak sazbou 22%. [1]

Změna zákona o DPH a změny a doplňky v ní obsažené byly zpracovány a předloženy i z jiných důvodů než je sbližování práva s EU. Například byly v novele dále řešeny některé legislativní problémy, které nevyplývaly přímo z požadavků Evropské unie. Nejednalo se o zásadní systémové změny, ale pouze o změny některých dílčích mechanismů při uplatňování DPH. Rovněž byly provedeny některé úpravy, které měly za cíl odstranit případnou nejednoznačnost dosavadní úpravy a také zjednodušit některá ustanovení.¹

Kromě převedení elektrické energie, plynu, pevných paliv a dalších položek uvedených dříve v položce 27 přílohy č.1 do standardní, tedy 22% sazby daně, byly pro tuto novelu typické některé změny, které byly na základě dosavadních zkušeností s fungováním zákona o DPH očekávány a byly významné pro všechny plátce. Například na základě četných připomínek byly upraveny podmínky pro uplatňování daně u finančních činnostech.

Zvýšila se hranice pro vznik finanční instituce v % podílu na celkových příjmech a výnosech a vypustil se tak limit v mil. Kč, protože tyto limity byly dosud pro velké firmy a podniky poměrně nízké, a proto se řada z nich stala finančními institucemi zejména z důvodu prodeje cenných papírů.

K významným změnám došlo při stanovení lhůt pro některá práva plátců DPH. Při uplatňování nároků na odpočet byla prodloužena lhůta na jeho uplatnění nejpozději do tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo. Obdobná lhůta byla stanovena nově pro vystavení opravného daňového dokladu a také lhůta pro předložení dodatečného daňového přiznání na snížení daňové povinnosti odpovídala

¹ BENDA, V., GALOČÍK, S. a PITNER, L. *DPH po novele od 1. ledna 1998*. 1. vyd. Praha: POLYGON, 1998. ISBN 80-85967-63-4 str. 9

obecné tříleté promlčecí lhůtě s tím rozdílem, že u dodatečného daňového přiznání na snížení daňové povinnosti se tato lhůta počítala od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání. Na rozdíl od předcházející úpravy bylo od 1. ledna předkládáno jedno dodatečné daňové přiznání ke konkrétnímu zdaňovacímu období, i když se k tomuto období vztahovala jak oprava mající za následek snížení daňové povinnosti, tak oprava mající za následek zvýšení daňové povinnosti.

V souladu s obvyklou praxí v zemích Evropské unie novela zákona umožňovala vrácení daně zahraničním právnickým osobám u vybraného zboží a služeb na základě reciprocity a podmínek stanovených v zákoně. [1,19]

4.5. NOVELA V ROCE 2000

Zákon o DPH byl v roce 2000 novelizován zákonem č. 17/2000 Sb., s tím, že změny měly dvojí účinnost. Většina změn vstoupila v účinnost již dnem 1. dubna 2000, a to i část změn, které se dotýkají uplatňování nároku na odpočet daně v § 19 a 20. V § 19 se například jednalo o možnost odpočtu daně u některých druhů osobních automobilů zařazených jako vozidla požárníká, záchranářská, montážní sportovní atd., dále o upřesnění obecné definice nároku na odpočet daně, upřesnění podmínek u zákazu uplatnění nároku na odpočet daně u pohonných hmot při soukromém použití motorového vozidla apod. V § 20 se jednalo o upřesnění výčtu těch zdanitelných plnění osvobozených od daně podle § 25, která se nezapočítávají do jmenovatele pro výpočet koeficientu (do tohoto výčtu byl doplněn převod pozemku osvobozený od daně podle § 30 a některé hry a loterie podle zákona o loteriích a jiných hrách tak, jak byly stanoveny zákonem č. 22/2000 Sb., tj. novelou zákona o spotřebních daních. [14]

Přes dlouhé diskuse nedošlo novelizací zákona o DPH ke snížení obratu pro povinnou registraci. I po novele byla tedy spodní hranice obratu pro povinnou registraci stanovena na částku 750 000,- Kč za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce.

Úplně nově byl v zákoně ustaven § 8, který se zabývá otázkou plnění, která nejsou zdanitelná. Ve znění zákona o DPH dle předešlé úpravy byla tato plnění uvedená v § 7 odst. 5.

Zjednodušena byla též otázka stanovení základu daně v případech, kdy bylo nutné zjistit cenu podle oceňovacích předpisů. Před novelou byly tyto případy vymezeny nepřehledně na několika místech zmiňovaného zákona. Pro zjednodušení orientace byl v novele doplněn v § 14 odst. 3 přehled všech případů, kdy je povinnost stanovit základ daně podle zákona č.151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Co se týče sazby daně z přidané hodnoty, novela přinesla očekávanou změnu v jejím uplatňování u ubytovacích a stravovacích služeb. Z přílohy č. 2 zákona o DPH byly vyjmuty služby poskytované v zařízeních hotelového typu, ubytovací služby poskytované v kempech a jiných zařízeních, služby spojené s podáváním jídel včetně nápojů apod., u kterých byla doposud uplatňována základní sazba daně. Tímto se uvedené služby zařadily mezi služby, u kterých se nově zavedlo uplatňování snížené sazby daně.

Součástí schváleného zákona č. 17/2000 Sb. byly také významné změny týkající se postupu při uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19a, krácení nároku na odpočet daně koeficientem v § 20a nově zavedené úpravy odpočtu daně při změně účelu použití. Účinnost těchto změn byla 1. ledna 2001, smyslem posunutí účinnosti bylo získat čas na seznámení s touto úpravou a na přípravu na praktické uplatnění a dále proto, že taková významná změna by měla mít účinnost vždy od začátku kalendářního roku nikoli v jeho průběhu. [14]

Od 1. ledna 2001 se tedy zásadně změnil způsob uplatnění nároku na odpočet daně v případech, kdy plátce uskutečňuje jak zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25, tak současně i zdanitelná plnění, u nichž má nárok na odpočet daně, tj. kdy plátcí vzniká povinnost krátit nárok na odpočet daně koeficientem podle § 20. U plátců, kteří neuskutečňují žádná zdanitelná plnění osvobozená od daně nedošlo k žádné změně. [14] Zásadní změna v § 19a spočívala v tom, že plátce daně, který uskutečňuje nejen zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu a zdanitelná plnění osvobozená od daně se zachování

nároku na odpočet daně, ale současně i zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 (se ztrátou nároku na odpočet daně), uplatňuje svůj nárok na odpočet daně podle nově stanoveného kritéria, kterým je konkrétní použití vstupů (přijatých zdanitelných plnění) pro konkrétní výstupy (uskutečněná zdanitelná plnění).

Postup při uplatnění nároku na odpočet daně od 1. ledna 2001 byl obsažen v § 19a, kde je stanoveno, že:

- a) plátce má nárok na odpočet daně v plné výši
- b) plátce nárok na odpočet daně vůbec nemá
- c) plátce bude krátit nárok na odpočet daně podle § 20 (koeficientem) nikoliv z celé uplatněné daně na vstupu (za všechna přijatá zdanitelná plnění od jiných plátců daně), ale pouze za třetí zbývající část přijatých zdanitelných plnění.

Důvody pro změnu uplatňování nároku na odpočet daně od 1. ledna 2000. Tento způsob krácení nároku na odpočet daně je spravedlivější, omezuje negativní dopady z krácení celkové daně na vstupu, jako např. krácení i daně ze vstupů pro rozhodující činnost plátce jako je např. výroba či prodej zboží nebo poskytování služeb, ke kterým v minulosti docházelo.

Způsob krácení daně na vstupu - § 20. Obdobně jako tomu bylo do 31. 12. 2000 i po datu 1. ledna 2001 je v § 20 stanoven způsob, jakým se krátí nárok na odpočet daně koeficientem s tím, že konstrukce tohoto koeficientu je obdobná jako tomu bylo dosud, tj. koeficient vyjadřuje poměr mezi zdanitelnými plněními buď podléhajícími některé sazbě daně na výstupu nebo osvobozenými od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 45 (vývoz zboží), § 46 (vývoz služeb) a § 47 (služby mezinárodní přepravy) ku všem zdanitelným plněním, tedy včetně zdanitelných plnění osvobozených od daně podle § 25.

4.6. NOVELA V ROCE 2003

Novelou zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon č. 322/2003 Sb. s účinností od 1. října 2003) se snížil limit obratu pro povinnou registraci plátců a změnilo se období, za které se tento limit sleduje.

Nejvýznamnějším krokem bylo snížení obratu tvořícího mez pro povinnou registraci, a to z dosud platných 750 000 Kč za tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce na 2 mil. Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Současně se změnila i délka období pro určení obratu na 12 kalendářních měsíců. I po tomto snížení však byla výše obratu výrazně vyšší, než úroveň platná v tehdejších členských státech EU.

Od této novely se opět zákaz odpočtu daně vztahoval bez výjimky na všechny kategorie osobních automobilů zařazených v kategorii M1. Dále všechny finanční činnosti byly zařazeny do kategorie zdanitelných plnění osvobozených od daně bez ohledu na to, kdo je uskutečňuje. Vypustilo se vymezení finančních institucí. [2]

Novela zákona o DPH č. 322/2003 Sb., sice nabyla účinnosti z převážné části k 1. říjnu 2003, některá ustanovení, která se týkala sazeb DPH měla posunutou účinnost až od 1. ledna 2004. [3]

V souvislosti se vstupem České republiky do EU bylo nutno harmonizovat zákon o DPH i z hlediska sazeb DPH. Snížená sazba DPH může být v členských státech EU uplatňována pouze na výrobky a služby uvedené v příloze H Šesté směrnice ES. [3]

Byly provedeny následující změny v sazbách DPH:

Zboží - příloha č. 1 Přesun ze snížené (5%) do základní (22%) sazby daně se týkal zejména výrobků, které byly do přílohy č. 1 zařazeny z ekologických důvodů. Konkrétně tedy například rudy a jejich koncentráty, bioplyn a bionafta, výrobky z recyklovaného papíru apod.

Služby - příloha č. 2 Příloha č. 2 k zákonu o DPH, v níž jsou uvedeny služby, u nichž se uplatňuje základní sazba daně (tehdy 22%) byla novelou zákona s účinností od 1. ledna 2004 doplněna o některé služby. Doplněné služby se tedy fakticky přesunuly ze snížené sazby daně 5% do základní sazby daně 22%. Jednalo se například o telekomunikační služby, služby v oblasti nemovitostí, zpracování dat a související služby včetně údržby a

oprav kancelářských a počítačích strojů, výzkum a vývoj, služby právní, účetnické, daňové poradenství, průzkum trhu a veřejného mínění, pátrací a bezpečnostní služby. [3]

Právní úprava daně z přidané hodnoty podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platná před touto novelou, byla již v zásadě v souladu s předpisy Evropské unie, které upravují uplatňování DPH. Hlavním cílem novely z roku 2003 bylo provést další dílčí kroky ve sblížení daňového práva České republiky s předpisy Evropské unie týkající se harmonizace postupu při vracení daně. Konkrétně se směrnicemi ES 79/1072/EHS a 86/560/EHS.¹

Dále byla přijata některá upřesnění a doplnění legislativně technického charakteru, která nevyplývala z požadavků Evropské unie, ale byla v rozporu s jejími předpisy. Touto novelou bylo zatím dosaženo pouze částečné slučitelnosti s právem Evropské unie. Plné slučitelnosti mělo být dosaženo až po schválení nového znění zákona o DPH, které bylo již v té době připravováno Ministerstvem financí.

Provedení některých rozsáhlejších úprav podle Šesté směrnice, které by byly z legislativně technických důvodů obtížně realizovatelné, bylo odloženo až do nového zákona o DPH. Šlo například o vymezení předmětu daně, vymezení zdanitelných plnění osvobozených od daně, úprava postupu při uplatňování odpočtu daně apod. Do tohoto nového zákona bylo také naplánováno doplnění pravidel pro přechodnou úpravu zdanění mezi členskými státy EU podle Šesté směrnice ES (jedná se o režim tzv. intrakomunitárních dodávek). Tato pravidla vnitřního trhu mohla začít být uplatňována až od vstupu České republiky do EU.

V novém zákonu o DPH neměly být řešeny některé problémy, u kterých již úspěšně proběhlo jednání o tzv. přechodných obdobích nebo o případných delších výjimkách. Tato jednání byla uzavřena v listopadu roku 2001. Jednalo se o uplatnění snížené sazby daně u dodávek tepla a stavebních prací a stavebních objektů pro bydlení do 31.12.2007, tedy po určitou dobu i po datu vstupu do EU. Dále se jednalo o výjimku, kdy nebude nutné obrát pro povinnou registraci plátců DPH dále snižovat, po té co bude novým zákonem snížen na úroveň 1 mil. Kč (cca 35 000 EUR) ročně.

¹ http://www.psp.cz/forms/tmp_sqw/74d90087.doc

Předkladatelé předpokládali, že snížení výše obratu pro povinnou registraci plátců, které vstoupilo v platnost již v průběhu roku 2003, bude znamenat zvýšení počtu plátců daně a tím i výnosů u daně z přidané hodnoty. Tento přínos však měl být v roce 2003 kompenzován uplatněním nároku na odpočet daně u majetku pořízeného za ceny včetně daně při této změně režimu (z neplátce daně na plátce daně). Pozitivní přínos snížení výše obratu a tím zvýšení počtu plátců se tak měl projevit až v roce 2004 a v dalších letech.

5. ZÁKON O DPH Z KVĚTNA 2004

Posledním krokem při harmonizaci českého daňového práva s daňovým právem Evropské unie a zároveň velkou legislativní změnou v oblasti daní v České republice bylo přijetí zákona č.235/2004 Sb., o DPH.

Daňová harmonizace znamená přiblížení a vzájemné přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Je vyvolána potřebou společného postupu zemí proti škodlivé daňové konkurenci. Ta v integrujícím se světě ohrožuje výběr daní v těch zemích, které jsou z daňového hlediska pro poplatníky méně výhodné a týká se nejvíce daní s mobilními základy, jako jsou daně nepřímé, daně z úroků a ze zisku korporací. Harmonizace spočívá v určení daně, která má být harmonizována, harmonizaci základu daně, daňové sazby a správy daně.

Nejdůležitějším předpisem pro harmonizaci DPH je Šestá směrnice Rady ES (č.77/388/EEC), která byla vydána 17. května 1997 a prošla od té doby několika novelami. Jejím cílem je nediskriminační systém daně z přidané hodnoty s ohledem na původ zboží a služeb, dále pak, aby společný trh umožnil nerušenou konkurenci a vedl k dosažení reálného vnitřního trhu. Přesto žádná ze zemí EU nezačlenila tuto direktivu směrnice plně a jednotným způsobem do svého právního systému. [7]

Další důležitou směrnicí pro vstup ČR do EU je Osmá směrnice Rady ES (č.79/1072/EEC), která uplatňuje vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území daného členského státu, nýbrž v rámci celé EU. [7]

Členské státy se snaží o sjednocení a zjednodušení legislativy v oblasti DPH. Zde jde především o odstranění národních výjimek a jednotnou aplikaci ustanovení výše uvedené Šesté směrnice.¹

Od 1. května 2004 se vstupem České republiky do Evropské unie začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedná se o nový zákon, kterým bylo dosaženo, až na některé výjimky, slučitelnosti právní úpravy pro uplatňování této daně v ČR s předpisy platnými v Evropské unii. V tomto novém zákoně o DPH jsou zejména vedle dalších významných změn doplněna pravidla pro zdaňování dodávek zboží mezi daňovými subjekty z různých členských zemí EU, tzn. uplatňování daně u tzv. intrakomunitárních dodávek. Tato pravidla vnitřního trhu EU mohla Česká republika zavést až po svém vstupu do Evropské unie.

V následujícím textu budu stručně charakterizovat nejvýznamnější změny, které tento nový zákon v jednotlivých oblastech uplatňování DPH přinesl.

Vymezení daňových subjektů podle předchozích ustanovení je plátcem registrovaný podle dosavadních předpisů plátcem i podle nového zákona, mění se mu však dosavadní daňové identifikační číslo (DIČ), a to tak, že dosavadní první tři číslice, které označovaly kód finančního úřadu a pomlčka byly nahrazeny kódem CZ, aby pro účely intrakomunitárních dodávek bylo zřejmé, že toto DIČ bylo přiděleno v České republice. [4]

Namísto dosavadního pojmu „osoba podléhající dani“ byl zaveden od vstupu do EU pojem „osoba povinná k dani“. Za osobu povinnou k dani se pro účely zákona o DPH podle § 5 považuje právnická osoba nebo fyzická osoba, která uskutečňuje samostatně ekonomické činnosti. Na základě tohoto vymezení se za osobu povinnou k dani považují nejen tuzemští podnikatelé, ale i plátcí z jiných členských států a zahraniční osoby povinné k dani, a také další osoby, které nejsou sice podnikateli, ale samostatně provádějí ekonomickou činnost. Tyto osoby se stávají plátcí ze zákona nebo dobrovolně, pokud v tuzemsku provádějí ekonomickou činnost.

¹ http://www.sfinance.cz/page.php?page_id=407

Osobou povinnou k dani jsou i právnické osoby, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud provádějí ekonomické činnosti. Veřejnoprávní subjekty, které vykonávají pouze činnost při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, nejsou považovány za osoby povinné k dani. Za osobu povinnou k dani se veřejnoprávní subjekt považuje vždy, když uskutečňuje v zákoně vyjmenované činnosti.

Dalším novým pojmem jsou tzv. osoby identifikované k dani, kterými jsou především právnické osoby, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud pořizují zboží z jiného členského státu EU a hodnota pořízeného zboží v běžném kalendářním roce převyší částku 10 000 EUR.

Předmět daně podle zákona o DPH platného po vstupu České republiky do EU je předmětem daně obdobně jako dříve dodání zboží, převod nemovitosti a poskytování služeb osobami povinnými k dani za úplatu. Nově byl předmět daně rozšířen o pořízení zboží z jiného členského státu v souvislosti s dodávkami zboží mezi daňovými subjekty z různých členských států EU. Pořízení zboží z jiného členského státu je zdanitelným plněním, jestliže je uskutečněno za úplatu, a to osobou povinnou k dani nebo PO, která nebyla založena za účelem podnikání. V případě pořízení nového dopravního prostředku se předmět daně rozšiřuje i na pořízení dopravního prostředku soukromou osobou, tj. osobou, která není povinná k dani. Předmětem daně je nadále dovoz zboží, a to ze třetích zemí mimo území Evropského společenství.

Oproti dřívějšímu stavu jsou za stanovených podmínek ve vazbě na vymezení místa plnění zdaňovány i služby poskytované osobami, které jsou registrovány k dani v jiném členském státu nebo podnikatelskými subjekty ze třetích zemí.

Místo plnění V zákoně o DPH platném po vstupu České republiky do EU musí být vymezení místa plnění plně v souladu s předpisy ES, aby byla vždy splněna podmínka, že daň bude uplatněna pouze v jedné ze členských zemí EU, a to buď poskytovatelem nebo příjemcem zdanitelného plnění. Z hlediska plátce registrovaného v ČR to znamená, že daň podle zákona o DPH platného pro Českou republiku uplatňuje pouze u plnění s místem plnění v tuzemsku.

Uskutečnění zdanitelného plnění a uplatnění daně na výstupu Oproti předešlému znění je v § 21 nového zákona o DPH stanoveno, že plátce je povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, pokud tento den předchází den uskutečnění zdanitelného plnění, a také je povinen tuto přiznanou daň uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění, nebo ve kterém přijal platbu, a to vždy v tom zdaňovacím období, které nastalo dříve. Na rozdíl od dřívější úpravy tedy vznikla povinnost přiznat daň při přijetí jakékoli platby za zdanitelné plnění, včetně zálohy.

Daňové doklady Povinnost vystavit daňový doklad za zdanitelné plnění a plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně má plátce podle § 26 pro vymezené osoby. Daňový doklad musí plátce vystavit nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění plnění nebo do 15 dnů ode dne přijetí platby.

Sazby daně Podle nového zákona o DPH se uplatňuje základní sazba daně ve výši 19% a sazba snížená ve výši 5%.

U zboží je výchozí sazbou sazba daně základní, tj. 19% a pouze u zboží, které je uvedeno v příloze č. 1 k zákonu, tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba daně. Pro teplo a chlad je uplatňována snížená sazba daně na základě výjimky pro přechodné období do konce roku 2007 uvedené v přístupové smlouvě. Příloha č. 1 je uvedena jako příloha č. 6 této práce.

U služeb je stejně jako u zboží výchozí sazbou sazba daně základní, tj. 19% a pouze u služeb, které jsou uvedeny v příloze č. 2 k zákonu, se uplatňuje snížená sazba daně. Příloha zákona č. 2 je pak uvedena jako příloha č. 7 této práce.

Dovoz a vývoz zboží Podle nového zákona je vlastně, až na některé výjimky, za dovoz zboží považován vstup zboží ze třetí země na území Evropského společenství a za vývoz dodání zboží z tuzemska do třetí země. Vývoz zboží musí plátce prokázat dokladem potvrzeným příslušným celním orgánem dokládajícím jeho výstup z území Evropského společenství nebo jinými důkazními prostředky.

Pořízení zboží z jiného členského státu Pořízením zboží z jiného členského státu do tuzemska se podle nového zákona o DPH rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím, které bylo dodáno osobou registrovanou v jiném členském státě, a je skutečně přepraveno z jiného členského státu do tuzemska. Pořízením zboží není dodání zboží s montáží nebo instalací a dodání zboží formou zasílání zboží. Za pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty se považuje také použití zboží, které je přemístěno plátcem z jeho obchodního majetku z jiného členského státu pro potřeby podnikání v tuzemsku, i když u tohoto zboží nedošlo ke změně vlastnického práva.

Dodání zboží osobou registrovanou k dani v jiné členském státě do tuzemska plátcí, který je registrován v České republice, bude pro dodavatele osvobozeno v jeho zemi od daně. Povinnost přiznat daň bude mít pořizovatel zboží, jako plátce daně v České republice, podle zákona o DPH platného pro Českou republiku. Daňovým dokladem při pořízení je faktura nebo jiný obdobný doklad vystavený dodavatelem předmětného zboží, který musí mít zákonem předepsané náležitosti, které vyplývají z předpisů ES. Základem daně, kterou bude muset pořizovatel přiznat ve svém daňovém přiznání, je sjednaná cena přepočtená na českou měnu a uplatní se příslušná sazba daně platná pro zboží v České republice. Pokud splní pořizovatel podmínky pro uplatnění odpočtu daně v plné výši, nárok na odpočet daně si v praxi obvykle uplatní ve stejném daňovém přiznání, v němž daň při pořízení přiznal.

Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě je v tuzemsku osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Česká firma má povinnost toto dodání zboží vykázat ve svém daňovém přiznání a také ve svém souhrnném hlášení o dodávkách zboží do jiných členských států a důkazními prostředky v případě daňového přiznání prokázat, že zboží bylo skutečně dopraveno do jiného členského státu.

Zasílání zboží Zasíláním zboží se rozumí dodání zboží do jiného členského státu osobě, která zde nemá povinnost přiznat daň při pořízení, tj. vlastně není osobou registrovanou k dani, např. občan. Při zasílání zboží do jiného členského státu, je plátce povinen se registrovat k dani v členském státě, do kterého uskutečňuje zasílání zboží, pokud hodnota dodaného zboží do jiného členského státu překročí částku stanovenou tímto členským

státem. Tento limit mají jednotlivé členské státy stanoven různě. V ČR je ve výši 35 000 EUR.

Dodání nových dopravních prostředků Specifická pravidla pro uplatnění DPH platí podle předpisů EU pro tzv. nové dopravní prostředky, kterými jsou motorová vozidla, lodě nebo letadla, která splňují stanovená kritéria z hlediska doby jejich provozu. Pořízení nového dopravního prostředku např. osobního automobilu z jiného členského státu, je zdaňováno vždy kupujícím v tuzemsku, a to i v případě, že není v tuzemsku registrován jako plátc. Dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu je naopak vždy osvobozeno od daně, ať již je kupující registrován v jiném členském státě jako plátc daně nebo je neplátcem daně. Osvobození od daně v tuzemsku se přitom vztahuje jak na prodávajícího, který je plátcem daně, tak i na prodávajícího, který je neplátcem daně. Neplátc daně má přitom možnost požádat o odpočet daně u nového dopravního prostředku, který prokazatelně prodal do jiného členského státu.

Poskytování služeb z jiných členských států Při poskytnutí služeb vyjmenovaných v § 10 odst. 6 českému plátc daně osobou registrovanou k dani v jiném členském státě je tento plátc povinen podle nového zákona o DPH přiznat daň v tuzemsku. Tento způsob uplatnění daně, při němž se ve vazbě na místo plnění přenáší povinnost přiznat daň na příjemce služby je označován jako „reverse charge“. Tato povinnost se týká například právních, poradenských, inženýrských, reklamních a dalších vyjmenovaných služeb.

Pokud naopak česká firma, která je plátcem daně v ČR, poskytne některou z vyjmenovaných služeb osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobě ze třetí země, místo plnění by bylo podle sídla nebo místa pobytu příjemce služby mimo tuzemsko a české firmě nevznikne povinnost uplatnit daň. [4]

5.1. ZMĚNY DPH PO VSTUPU DO EU

od 1. ledna 2005 byl zákon o DPH novelizován, a to zákony č. 635/2004 Sb. a č. 669/2004 Sb.

Sněmovna už loni na své říjnové schůzi schválila úpravu zákona o dani z přidané hodnoty a rozhodla tak o tom, že ubytovací služby mají být po celý letošní rok ještě ve snížené pětiprocentní sazbě. O přesunutí do snížené sazby rozhodla také v případě vstupného do muzeí, na historické památky a do zoologických a botanických zahrad, vstupu na lyžařské vleky, sportoviště, ubytování vysokoškoláků na kolejích a stavebních prací u objektů pro sociální bydlení.

Ministerstvo financí navrhlo zákon o DPH novelizovat kvůli připomínkám, které měli zákonodárci vůči předchozí změně zákona o DPH, přijaté kvůli vstupu ČR do EU. Navrhované změny reagovaly i na dosavadní zkušenosti s uplatňováním zákona v praxi a odstraňovaly nejednoznačnosti některých ustanovení.

V novele je upřesněn způsob uplatňování DPH při dovozu zboží od 1. ledna 2005. Plátcí daně od tohoto data při dovozu zboží z třetích zemí postupují stejně jako při pořízení zboží z jiného členského státu EU. Celní orgány od tohoto data nevyměřují a nevybírají daně, ale plátce si tuto daň sám přiznává v daňovém přiznání. To znamená, že správa daně při dovozu zboží u plátců přešla na finanční úřady.

V současné době ministerstvo financí již připravuje další novelu, která by v případě včasného předložení do legislativního procesu měla vstoupit v platnost 1. ledna 2006. [26]

6. ZÁVĚR

Oblast daní je pro většinu občanů nepříjemné téma. Oblast nepřímých daní je pak zrakům občanů více skrytá než daně z příjmů a velká část veřejnosti si ani plně neuvědomuje jejich dopad na celkové daňové zatížení. Při zpracování tématu nepřímých daní jsem měl možnost poznat jak jejich historii a spletitý vývoj až do dnešních dob, tak i systém jejich fungování.

Vzhledem k obsáhlosti tohoto tématu jsem se pro období samostatné České republiky zaměřil na daň z přidané hodnoty. Sledování jejího vývoje vrcholí totiž zlomovým zákonem č.235/2004 Sb., o DPH. Významný je především tím, že naši daňovou legislativu téměř plně (až na vyjednané výjimky) harmonizuje s právem Evropské unie.

V průběhu práce jsem kromě znalosti historie nepřímých daní na našem území mohl získat také další poznatky. Například jsem díky vyhledávání materiálů poznal proces předkládání a průběh projednávání zákonů. Naučil jsem se pracovat s elektronickou knihovnou Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a s jejími tisky. Studium zákonů z První republiky mi dokonce přineslo možnost poznat tehdejší jazyk, který se od dnešního poněkud liší. Připomenul jsem si řadu historických politických osobností, které zákony ve své době podepisovaly.

Ze sledování změn legislativní úpravy nepřímých daní vyplynulo, že tato oblast se u nás mění velmi často, což bohužel přináší nejisté prostředí pro podnikatele a také nemalé náklady na zavádění změn v podnikatelské praxi. Zadruhé jsou téměř všechny zákony schvalovány na poslední chvíli a podnikatelé, účetní, poradci i úředníci finančních úřadů tak nemají dostatek času na to, se s úpravami dostatečně seznámit.

Daně prošly od svého vzniku v dávné historii až do současnosti dlouhým vývojem. Souvisely s rozvojem států, s upevňováním peněžního hospodářství, odrážely změny lidské společnosti a změny politiky států. Svou prací jsem chtěl popsat alespoň malou část této historie v České republice, a to od vzniku samostatné Česko - Slovenské republiky, přes dobu totality, až do začlenění naší země do společnosti evropských demokratických států.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] BENDA, V., GALOČÍK, S. a PITNER, L. *DPH po novele od 1. ledna 1998*. 1. vyd. Praha: POLYGON, 1998. ISBN 80-85967-63-4
- [2] BENDA, V. K dani z přidané hodnoty. In POLÁK, J. (ed.) *Finanční daňový a účetní bulletin III/03*. Praha: Ing. Jan Polák Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, 2003. S. 5–17. ISSN 1210-5570.
- [3] BENDA, V. K dani z přidané hodnoty. In POLÁK, J. (ed.) *Finanční daňový a účetní bulletin IV/03*. Praha: Ing. Jan Polák Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, 2003. S. 5–11. ISSN 1210-5570.
- [4] BENDA, V. K dani z přidané hodnoty. In POLÁK, J. (ed.) *Finanční daňový a účetní bulletin II/04*. Praha: Ing. Jan Polák Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, 2004. S. 2–9. ISSN 1210-5570.
- [5] ČAPKOVÁ, H. *Daň z přidané hodnoty 97/98*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1997. ISBN 80-7208-040-7
- [6] Finance [online]. [cit. 31. 3. 2005]. Dostupné z: http://www.sfinance.cz/page.php?page_id=406
- [7] Finance [online]. [cit. 31. 3. 2005]. Dostupné z: http://www.sfinance.cz/page.php?page_id=407
- [8] KLAK, J., aj. *Daň z přidané hodnoty I*. 1. vyd. Praha: PRAGOEDUCA, 1992. ISBN 80-900849-8-2
- [9] KLAK, J. *Soukromé podnikání*. 1. vyd. 3. díl Praha: JURISSERVIS, 1990. ISBN 80-900079-3-7
- [10] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2003. ISBN 80-86395-84-7
- [11] -. *Daňové zákony IV*. 1. vyd. Jihlava: Nakladatelství Vilímek, 1992. ISBN 80-901296-3-3
- [12] PICMAUS, F a kol. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 1. vyd. Praha: SNTL - NAKLADATELSTVÍ TECHNICKÉ LITERATURY, 1974.
- [13] PITNER, L. *Daň z obratu*. 1. vyd. Praha: Obchodně ekonomické služby Praha, 1991
- [14] PITNER, L. K dani z přidané hodnoty. In POLÁK, J. (ed.) *Finanční daňový a účetní bulletin I/01*. Praha: Ing. Jan Polák Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, 2001. S. 2–10. ISSN 1210-5570.

- [15] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. [cit. 2. 5. 2005]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/eknih/1993ps/stenprot/025schuz/s025007.htm>>
- [16] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. [cit. 2. 5. 2005]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/eknih/1996ps/stenprot/010schuz/s010028.htm>>
- [17] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. [cit. 1. 5. 2005]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/forms/tmp_sqw/74d90087.doc>
- [18] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. [cit. 2. 5. 2005]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=1&T=1172>>
- [19] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. [cit. 2. 5. 2005]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=2&T=145>>
- [20] Sixth Council Directive 77/388/ECC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment
- [21] Úřad vlády České republiky [online]. [cit. 31. 3. 2005]. Dostupné z: <<http://www.vlada.cz/vlada/dokumenty/stavspol/oddil33.il2.htm>>
- [22] Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní
- [23] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [24] Zákon č. 268/1993 Sb., o dani z obratu a dani přepychové
- [25] Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [26] ŽAMBOCH, R. Aktuálně z podzimních schůzí poslanecké sněmovny. In POLÁK, J. (ed.) *Finanční daňový a účetní bulletin IV/04*. Praha: Ing. Jan Polák Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, 2004. S. 2–4. ISSN 1210-5570.

SEZNAM PŘÍLOH

- 1-Schéma daňové soustavy ČR
- 2-Hlášení o dani z obratu
- 3-Přiznání k dani z přidané hodnoty platné od 1. ledna 1995
- 4-Přiznání k dani z přidané hodnoty platné od 1. ledna 2001
- 5-Přiznání k dani z přidané hodnoty platné od 1. května 2004
- 6-Příloha č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb., Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě platný od 1. ledna 2005
- 7- Příloha č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb., Seznam služeb podléhajících snížené sazbě platný od 1. ledna 2005